



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α΄ ΦΠΑ**

**Ταχ. Δ/ση** : Σίνα 2-4  
**Ταχ. Κώδικας:** 106 72 ΑΘΗΝΑ  
**Πληροφορίες** : Τ. Σφελινιώτη  
**Τηλέφωνο** : 210- 3645832  
**Fax** : 210- 3645413  
**e-mail** : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

Αθήνα, 01/09/2015

Αρ. Πρωτ: Δ14Β 1113616 ΕΞ 2015

Πρωτ. Εισ.: 1109276/2015

**ΠΡΟΣ:** Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσ/νίκης  
26<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 35  
540 12 Θεσ/νίκη

**ΚΟΙΝ:** ΜΟΥΖΕΝΙΔΙΣ TRAVEL  
Γραφείο Ταξιδιών Τουριστικές και  
Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις Α.Ε.  
Καρατάσου 7  
546 26 Θεσ/νίκη

**Θέμα:** Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις υπηρεσίες μεσολάβησης που λαμβάνει ελληνικό τουριστικό πρακτορείο

**Σχετ.:** Το υπ' αριθ. πρωτ. 18257/10.08.2015 έγγραφό σας

Απαντώντας στο ανωτέρω σχετικό, με το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας το έγγραφο της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΜΟΥΖΕΝΙΔΙΣ TRAVEL ΓΡΑΦΕΙΟ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ», με το οποίο ζητούνται πληροφορίες αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των υπηρεσιών μεσολάβησης (πρακτορείας) που το εν λόγω πρακτορείο ταξιδιών λαμβάνει από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Ευρ. Ένωσης για την προώθηση των τουριστικών πακέτων του, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

**1.** Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι υπηρεσίες που παρέχονται προς υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών.

**2.** Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας.

**3.** Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, και σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο 1098639/4519/1378/0014/ΠΟΛ.1221/29.08.1995, η ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτο) του πρακτορείου ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, η οποία ενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα ή η μόνιμη

εγκατάσταση του πρακτορείου βρίσκονται στην Ελλάδα και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται μόνο το μέρος της μεικτής αμοιβής του πρακτορείου που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός άλλου κράτους μέλους.

Αντίθετα, δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία το μέρος της μεικτής αμοιβής του πρακτορείου που αναλογεί στις πράξεις που αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Στην περίπτωση αυτή το μέρος αυτό της μεικτής αμοιβής του πρακτορείου απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ (βλ. ανωτέρω παράγραφο 2).

**4.** Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ανωτέρω διατάξεις προβλέπουν την απαλλαγή ορισμένων υπηρεσιών που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδιών και συγκεκριμένα των υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο **ταξιδιών εκτός της Ένωσης**, διότι εξομοιώνονται με απαλλασσόμενη (δυνάμει του άρθρου 153 της Οδηγίας 2006/112/EK) δραστηριότητα μεσάζοντος (υπόθεση C-599/12, σκέψη 40).

**5.** Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ, τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκειμένους στο φόρο για τις πράξεις που εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς δεν εκπίπτουν ούτε επιστρέφονται.

**5.** Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα ακόλουθα:

**α.** Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών μεσολάβησης που παρέχονται από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Ε. Ένωσης προς το ελληνικό πρακτορείο ταξιδιών βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας, βάσει του άρθρου 14.2.α' του Κώδικα ΦΠΑ, και την υποχρέωση για την απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ έχει το τουριστικό πρακτορείο ως λήπτης των υπηρεσιών, βάσει του άρθρου 35.1.στ' του Κώδικα ΦΠΑ.

**β.** Ακολούθως, διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις:

**i.** Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες μεσολάβησης που παρέχονται από τα ανωτέρω αλλοδαπά πρόσωπα αφορούν στην προώθηση συγκεκριμένου ταξιδιωτικού πακέτου, το οποίο πραγματοποιείται εκτός της Ένωσης, οι υπηρεσίες μεσολάβησης απαλλάσσονται από το ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 24.1.στ' του Κώδικα ΦΠΑ και, εν προκειμένω, το πρακτορείο ταξιδιών δεν οφείλει να αποδώσει ΦΠΑ στην Ελλάδα για τη λήψη των εν λόγω υπηρεσιών. Η αξία των εν λόγω απαλλασσόμενων υπηρεσιών μεσολάβησης περιλαμβάνεται στο κόστος του πακέτου.

**ii.** Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες μεσολάβησης που παρέχονται από τα αλλοδαπά πρόσωπα αφορούν στην προώθηση συγκεκριμένου ταξιδιωτικού πακέτου, το οποίο πραγματοποιείται εντός της Ένωσης, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του αναλογούντος ΦΠΑ (23%) στο εσωτερικό της χώρας μας από το τουριστικό πρακτορείο με τη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει για την οικεία φορολογική περίοδο.

Για την εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσης, το πρακτορείο ταξιδιών οφείλει να καταχωρήσει την αξία των υπηρεσιών που λαμβάνει στον κωδ.: 303 της δήλωσης ΦΠΑ και τον αναλογούντα ΦΠΑ στον κωδ. 333. Το άθροισμα των δύο αυτών κωδικών περιλαμβάνεται στο κόστος του πακέτου.

iii. Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες μεσολάβησης των αλλοδαπών προσώπων δεν συνδέονται με συγκεκριμένο ταξιδιωτικό πακέτο, από την άποψη ότι αφορούν γενικά στην εύρεση δυνητικών πελατών για λογαριασμό του τουριστικού πρακτορείου έναντι αμοιβής, ανεξαρτήτως της παροχής ταξιδιωτικού πακέτου από το τουριστικό πρακτορείο, δεν εφαρμόζεται η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 24.1.στ' του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, η λήψη των εν λόγω υπηρεσιών δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 43, αλλά αντιμετωπίζεται όπως τα γενικά έξοδα. Επομένως, το πρακτορείο ταξιδιών καθίσταται υπόχρεο να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας ως λήπτης, ασκώντας παράλληλα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών του (χρεοπίστωση) με τη δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου.

6. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω ανήκει στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλονται οι δηλώσεις ΦΠΑ.

**Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης  
Αικ. Σταυροπούλου**

**Ακριβές αντίγραφο  
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοίκησης**

**Εσωτερική διανομή:**

1. Γραφείο Γεν. Γραμματέως Δημ. Εσόδων, κα Αικ. Σαββαΐδου
2. Γραφείο Γεν. Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης, κ. Ι. Μπάκα
3. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της ΓΓΔΕ
4. Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α' ΦΠΑ (5)
5. Γραφείο Προϊσταμένης Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας